

Audience publique du 21 mai 2012

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28533 du rôle et déposée le 22 avril 2011 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à ..., par lequel il a entendu introduire un recours contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes « Anfechtungsentscheid » du 24 janvier 2011, répertoriée sous le numéro C16350 du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 12 août 2011;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, Monsieur ... entendu en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt entendue en sa plaidoirie.

En date du 13 octobre 2010, le bureau d'imposition Luxembourg ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin d'impôts sur le revenu pour l'année d'imposition 2006.

Par courrier du 30 novembre 2010, Monsieur ... introduisit, notamment, une réclamation à l'encontre de ce bulletin d'impôt, auprès de l'administration des Contributions directes.

Cette réclamation fut rejetée par une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », du 24 janvier 2011, répertoriée sous le numéro C16350 du rôle, libellée comme suit :

«Nach Einsicht der am 1. Dezember 2010 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., wohnhaft in ..., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2006 und die Festsetzung der Vorauszahlungen zur Einkommensteuer des Jahres 2010, alle ergangen und zugestellt am 13. Oktober 2010, anfight;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt;

Dass allerdings jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden (Conseil d'État 06.02.1996, N° 8925);

Dass infolgedessen vorliegender Anfechtungsentscheid zu der Anfechtung des Einkommensteuerbescheids 2006 ergeht, während gegen die Festsetzung der Vorauszahlungen zur Einkommensteuer des Jahres 2010 getrennt unter der Nummer C 16351 entschieden wird;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt die erklärten Werbungskosten, Sonderausgaben, Minuseinkünfte aus Vermietung von Gütern und außerordentlichen Belastungen nicht ausreichend berücksichtigt hätte; dass er darüber hinaus der Meinung ist, er sei nicht ausreichend über die Vorgehensweise des Steueramts aufgeklärt worden;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass der Reklamant die festgesetzte Steuer als zu hoch betrachtet, da das Steueramt die von ihm erklärten und nachgewiesenen (1) Werbungskosten, (2) Sonderausgaben, (3) Minuseinkünfte aus Vermietung von Gütern, und (4) außergewöhnlichen Belastungen nicht ausreichend berücksichtigt hätte;

In Erwägung, dass das Steueramt dem Reklamanten mit Schreiben vom 9. September 2010 in Ausführung der Bestimmungen von § 205, Absatz 3 AO, die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kam, zur vorherigen Äußerung mitteilte; dass dieser, mit Brief vom 28. September 2010, auch Stellung

genommen hat; dass der Reklamant auch schon vorsorglich einen Antrag auf Nachlass von Steuern aus Billigkeitsgründen i.S. von § 131 AO beantragt hat;

In Erwägung, dass, da beide Verfahren sich ausschließen, der Reklamant, auf eine dementsprechende Aufforderung hin, entschieden hat, die Anfechtung unverändert in vollem Umfang bestehen zu lassen;

1) zu den Werbungskosten in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer der Meinung ist, die von ihm erklärten und nachgewiesenen Werbungskosten seien nicht ausreichend berücksichtigt worden;

Dass er bezüglich seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als ... Werbungskosten in Höhe von ... Euro erklärt hat, die sich folgendermassen zusammensetzen;

Anteilige Kosten der Wohnung (13,33%)	... €
Abschreibung für Abnutzung von 2 Computern	... €
Verschiedene Beiträge	... €
Verschiedene Zeitschriften	... €
	... €
Berufs- und Büromaterial	... €
Total	... €

In Erwägung dass laut Artikel 105 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) nur Aufwendungen als Werbungskosten anzusehen sind, welche unmittelbar zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen gemacht werden;

In Erwägung, dass der Reklamant eine Aufstellung eingereicht hat mit welcher er Werbungskosten von ... Euro zu seinem Beruf als ... geltend macht;

In Erwägung, dass er schon in den Vorjahren eine Kopie seines Arbeitsvertrages eingereicht hat und dass laut den darin festgelegten Arbeitsbedingungen, die einschlägigen gesetzlichen Regelungen des Großherzogtums Luxemburg und die Bestimmungen des Kollektivvertrages für ... (... und ...) gelten; dass in dem Vertrag ansonsten keine anderen, für das ... unübliche Regelungen oder ein spezieller Aufgabenbereich des Reklamanten festgehalten wurden;

Dass der Reklamant auch hierzu "wunschgemäß seine wiederholten Erklärungen und Schützenhilfe" geliefert hatte und ein alles umschreibendes Berufsbild vorgestellt hatte, in dem er von Bankkaufmann, Bankfachwirt, Betriebswirt, ständigen Veränderungen, erhöhten Anforderungen, erhöhtem Arbeitsanfall, Arbeitsvorbereitungen usw. und anderen Funktionen, Mandaten und Aufgaben in Sozialgremien, Betriebsrat,

Zeitguthaben, betrieblicher Tätigkeit und Verantwortung als Arbeitnehmer und Personalvertreter spricht; dass er jedoch mit dieser Art und Weise der beruflichen Arbeitsbeschreibung, im Wandel der Zeit, auf die ständige Weiterentwicklung der meisten Arbeitsplätze hinweist, ohne dass sich darin eine besondere arbeitsspezifische Situation des Reklamanten herauschälen ließe;

Dass bei diesen allgemeinen Ausführungen nicht dargelegt wird, inwieweit, zum Beispiel, das soziale Engagement in direkter Weise zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dient; dass auch der wandelnde Arbeitsrahmen kein Einzelphänomen ist und ohne weiteres davon auszugehen ist, dass die vom Reklamanten aufgeworfenen Entwicklungen eigentlich entweder in den Arbeitsbereich eines ranghöheren Angestellten gehören oder, betriebsbedingt, vom Arbeitgeber selbst ausgehen, der sie dann betriebsintern mit den erforderlichen Mitteln veranlasst;

In Erwägung, dass nach Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. Ausgaben die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden, nicht von den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen; dass zu diesen nicht abzugsfähigen Ausgaben auch Aufwendungen für die Lebensführung, gehören, die die wirtschaftliche oder die gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, sogar wenn diese zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen beitragen; dass dieses Prinzip des Aufteilungsverbots alle Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausschließt;

In Erwägung, dass Ausgaben für Arbeitsmaterialien und -geräte den allgemeinen Regeln unterliegen, nach welchen einerseits Werbungskosten, andererseits Privataufwendungen voneinander zu trennen sind (siehe auch: Rundschreiben L.I.R. 105/2 des Steuereinsichters vom 16. März 1998),

Dass besagte Regeln klar stellen, dass die in Frage kommenden Ausgaben nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie ausschließlich oder so gut wie ausschließlich, zumindest aber über 90 Prozent und mehr der beruflichen Tätigkeit dienen, wobei in diesem Falle die gesamte Ausgabe abzuziehen wäre;

In Erwägung allerdings, dass im Falle wo diese Ausgaben einer sowohl beruflichen wie auch einer privaten Nutzung dienen, sodann eine Aufteilung der Ausgaben in einen nicht abzugsfähigen Anteil, im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung, und einen abzugsfähigen Anteil für Werbungskosten in der Regel nicht in Frage kommt, es sei denn völlig ausnahmsweise und nur dann, wenn wirklich objektive Kriterien eine leichte und einwandfreie Trennung der Ausgaben ermöglichen würden;

In Erwägung aber, dass wenn keinerlei Möglichkeit einer leichten und einwandfreien Trennung gegeben ist, Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut, das im Rahmen der privaten Lebensführung genutzt wird, nicht auf dem Wege einer oberflächlichen Schätzung aufgeteilt werden können in einerseits nicht abzugsfähige Privatausgaben und andererseits Werbungskosten, woraus folgt, dass in einem solchen Falle die gesamte Aufwendung nicht abzuziehen ist;

In Erwägung, dass Kosten eines Personalcomputers nur dann abziehbar sind, wenn das Gerät ausschließlich oder fast ausschließlich beruflich benutzt wird; dass bei gemischter, privater und beruflicher Nutzung das Aufteilungsverbot aus Artikel 12 L.I.R. voll zum Tragen kommt und demzufolge die Anschaffungskosten des Geräts und seiner Zubehörteile, sei es Hardware oder Software, nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können;

In Erwägung, dass das Verwaltungsgericht in seinem Urteil vom 11. Februar 2010, Nr 25877C, Kriterien festgelegt hat für den Abzug beruflich genutzten Informatikmaterials; dass demgemäß der Abzug nicht einfach auf Grund von Behauptungen des Steuerpflichtigen erfolgen kann, sondern durch dessen ganz konkrete Beschäftigungen bedingt sein muss; dass er deshalb konkrete und präzise Elemente anzuführen hat, die die Notwendigkeit der beruflichen Nutzung des Rechners und dessen exklusive Zweckbestimmung als Arbeitsmittel belegen;

In Erwägung, dass im vorliegenden Fall der Rechtsmittelführer den Abzug für Abnutzung von vier Personalcomputern lediglich im Zusammenhang mit seinen als Werbungskosten eingestuften Ausgaben auflistet; dass mithin keine Abschreibung für Abnutzung in Frage kommt, da diese Kosten insgesamt der Haushaltsführung zuzurechnen sind und auch nicht ersichtlich ist, dass darüber hinaus eine Notwendigkeit zur Nutzung als Arbeitsmittel bestände und eine exklusive Zweckbestimmung als Arbeitsmittel nachgewiesen wäre;

In Erwägung, dass somit das prinzipielle Aufteilungsverbot voll und ganz zum Tragen kommt und verwehrt, sowohl den Personalcomputer als Arbeitsinstrument im Sinne von Artikel 106 L.I.R. anzuerkennen, als auch demzufolge die Anschaffungskosten des Geräts und seine Zubehörteile, sei es Hardware oder Software, jedenfalls in jedem Falle wo der Steuerpflichtige nicht belegt, inwiefern die Benutzung ausschließlich beruflichen Zwecken dient, in anderen Worten die Privatnutzung unter 10 Prozent verbleibt, unbeschadet eines eventuellen Abzugs spezifischer, nur beruflich verwertbarer Programme;

In Erwägung, dass der Reklamant neben der Abschreibung für Abnutzung unter anderem folgende Kosten erklärt hat:

Eurobureau	Zusatzmaterial zum Computer, technischer Dienst, ...€
	mehrere Rechnungen
Librairie Ernster	Code fiscal II, Reden leicht gemacht, ...€
Poste	... €
Auchan	Handy Blackberry, Webcam, Büro material div. ... €
Divers	Hertz tapis, divers ... €

In Erwägung, dass nicht klar ist, inwieweit diese Anschaffungen einen ausschließlichen Bezug zu der ausgeübten Arbeit als ... haben und der Reklamant eine

ausschließlich berufliche Nutzung nicht begründet, zudem der Arbeitgeber Fachliteratur, die ihm wichtig erscheint, üblicherweise auch seinen Mitarbeitern zur Verfügung stellt;

In Erwägung, dass ebenfalls nicht ersichtlich ist, aus welchen beruflich bedingten Gründen er daheim mehrere Personalcomputer beanspruchen müsste und nicht klar ist, inwieweit diese auch anderweitig im Haushalt (dem neben dem Reklamanten und seiner Ehefrau noch drei ältere Kinder angehören) benutzt werden;

In Erwägung, dass in diesem Falle weder die private von der beruflichen Nutzung leicht zu trennen ist, noch klar ersichtlich ist, inwieweit es einem ... überhaupt von seinem Arbeitgeber gestattet sein sollte, berufliche Aufgaben informatisch von zuhause aus zu erledigen, fern der im ... üblichen Sicherheitswahrleistungen und — infrastrukturen im Computerbereich;

Dass aus diesen Gründen dem Rechtsmittelführer die vorgenannten Ausgaben und die Abschreibung für Abnutzung der Personalcomputer nicht anzuerkennen sind;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer angibt, ein häusliches Arbeitszimmer zu benötigen, um verschiedene Arbeiten im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit zu erledigen und dass die Voraussetzungen für die Anerkennung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erfüllt wären; dass er jedoch bei dieser allgemeinen Aussage verbleibt, ohne diese beruflichen Arbeiten näher zu beschreiben;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer als Angestellter einer ... an seiner Arbeitsstelle ein Büro zum Arbeiten zur Verfügung hat; dass es außerdem zumindest befremdend erscheint, dass ein Arbeitgeber aus dem auf Vertraulichkeit seiner Kundendaten bedachten und der Verschwiegenheit gegenüber Drittpersonen gewährleistenden Finanzbereich die Bearbeitung von Akten außerhalb des abgesicherten Bankbereichs zulässt;

In Erwägung demgegenüber, dass es nicht unüblich ist, dass Steuerpflichtige mit einem hohem Bildungsniveau und Berufseignung ein häusliches Arbeitszimmer unterhalten um sowohl ihrer Weiterbildung und ihren intellektuellen Beschäftigungen als auch den Arbeiten in direktem Zusammenhang mit ihrer Berufsausübung nachgehen zu können; dass es somit nicht vertretbar ist, die Beweggründe zur Erhaltung eines solchen häuslichen Arbeitszimmer auf die einzige Nutzung in Verbindung mit der beruflichen Tätigkeit zu beschränken;

In Erwägung, dass in diesem Fall die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, welche nicht unmittelbar zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen gemacht wurden, Ausgaben im Sinne von Artikel 12 L.I.R. darstellen und somit nicht abziehbar sind;

In Erwägung, dass zu diesen privaten Ausgaben ebenfalls zuzurechnen sind:

- *die Anschaffung eines Mobiltelefons,*

- *Quittungen über Anschaffungen, deren Bezug zu der beruflichen Tätigkeit des Reklamanten nicht nachzuvollziehen ist und, falls doch, der Arbeitgeber die vorgestreckten Ausgaben normalerweise erstattet, z. Bsp. Etiketten, 3 USBSticks, Batterien, Schreibpapier, Schreibmaterial, Visitenkarten, Computersoftware (neroburn, knowware plus), Bücher (Weimerskirscher Jenisch, Lëtzebuerger Geschicht, esou schwätze mir) 2 Drucker, Pc-Reinigungspaket, eine Taxifahrt (ohne Anmerkung);*

- *die Mitgliedskarte beim «Automobile Club Luxembourg»*

- *eine Sammlung deutscher Gesetze, deren Bezug zum luxemburgischen Arbeitgeber nicht offensichtlich ist,*

- *ein Tempus Zeitplansystem mit Zubehör, das von zuhause aus geführt wird und dessen Inhalt sowohl privater als auch beruflicher Natur sein kann;*

In Erwägung, dass jedoch folgende Kosten des Reklamanten den Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzurechnen sind:

Beiträge zu Berufsverbänden (... , ... , € €
... €
Abonnement „...“ €
Zusätzliche vom Steueramt anerkannte Bücher z. Bsp. „Reden gut und richtig halten, €
	Total	...

2) zu den Sonderausgaben

In Erwägung, dass der Reklamant angibt, die von ihm erklärten und nachgewiesenen Sonderausgaben seien nicht ausreichend berücksichtigt worden, ohne jedoch weitere Ausführungen zu liefern;

In Erwägung, dass der Reklamant die Zahlung von Schuldzinsen nachgewiesen hat, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen; dass diese Zinsen, in Ausführung von Artikel 109, Absatz 1a. L.I.R. vom Gesamtbetrag der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig sind, vorbehaltlich der gesetzlich festgelegten Höchstbeträge, hier ... Euro; dass er jedoch ebenfalls die mit diesen Krediten in Zusammenhang stehenden, nicht als Sonderausgaben abzugsfähigen zusätzlichen Kosten und Gebühren abgezogen hat;

In Erwägung weiterhin, dass er auch die auf den Namen seiner großjährigen Tochter ausgestellten Versicherungsbeiträge und Schuldzinsen nicht steuerlich geltend machen kann;

In Erwägung, dass die Nachprüfung ergeben hat, dass das Steueramt die als Sonderausgaben erklärten Schuldzinsen anerkannt hat jedoch, um den Betrag der nicht steuerlich zu berücksichtigenden, zusätzliche Kosten und Gebühren für Kreditanleihen gekürzt hat;

In Erwägung demnach, dass der als abzugsfähige Schuldzinsen vom Steueramt anerkannte Betrag von ... Euro nicht zu beanstanden ist;

4) zu den außerordentlichen Belastungen

In Erwägung, dass der Reklamant, nach Abzug von ... Euro die ihm rückerstattet worden waren, einen Eigenanteil in Höhe von ... Euro als Ausgaben für Krankheitskosten erklärt hatte;

In Erwägung zuerst, dass dem Reklamanten bei der Aufstellung der Krankheitskosten Rechenfehler unterlaufen sind, so z. B. bei den Verrechnungen mit der Krankenkasse vom 5. April und 8. August 2006 in dem er irrtümlicherweise einen Gesamtrechnungsbetrag von ... statt ... Euro beziehungsweise von ... statt ... Euro errechnet und mithin der darauf zu berechnende Eigenanteil dahingehend angepasst werden muss;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 127 Abs. 1 L.I.R. der Steuerpflichtige auf Antrag einen Abschlag vom steuerpflichtigen Einkommen für außergewöhnliche Belastungen, die ihm zwangsläufig erwachsen und seine steuerliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen erhält;

In Erwägung, dass eine außergewöhnliche Belastung dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen zu tragen hat, die in der Regel die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleichen Familienstands, sowie gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht zu tragen haben (Artikel 127 Abs. 2 L.I.R.);

In Erwägung, dass eine außergewöhnliche Belastung zwangsläufig ist, wenn der Steuerpflichtige sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Artikel 127 Abs. 3 L.I.R.);

In Erwägung zusammenfassend, dass Artikel 127 L.I.R. drei Bedingungen vorschreibt, welche gleichzeitig erfüllt sein müssen, damit der Steuerpflichtige einen Abschlag für außergewöhnliche Belastungen geltend machen kann, und zwar:

- 1) die Belastung muss außergewöhnlich sein,*
- 2) sie muss zwangsläufig sein und*
- 3) sie muss die steuerliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen;*

In Erwägung, dass eine Krankheit und die direkt damit verbundenen Kosten nach allgemeiner Auffassung als außergewöhnlich und zwangsläufig gelten;

In Erwägung, dass die vom Reklamanten in Antrag gestellten Kosten für Medikamente und anderes pharmazeutisches Material als Krankenkosten anzusehen sind und demzufolge die Bedingungen aus Artikel 127 L.I.R. erfüllen, jedoch mit Ausnahme der zusätzlichen Anschaffung eines Sportbrillengestells mit neuen Gläsern da hier weder die Zwangsläufigkeit noch die Außergewöhnlichkeit gegeben sind;

In Erwägung daher, dass im gegebenen Fall die vom Steueramt anerkannten außergewöhnlichen Belastungen und der dementsprechende Abschlag vom Einkommen nicht zu beanstanden sind;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

die Anfechtung ist zulässig,

sie wird als unbegründet zurückgewiesen. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 avril 2011, Monsieur ... a introduit un recours à l'encontre de la décision directoriale précitée du 24 janvier 2011.

Le délégué du gouvernement soulève un moyen d'irrecevabilité du recours tenant à la circonstance que la requête introductive d'instance ne préciserait ni l'objet ni la nature du recours et ne contiendrait, par ailleurs, ni de moyens en droit sous-tendant le recours du demandeur ni de relevé de pièces, le tout, en violation de l'article 1^{er} alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 ».

Il échet de rappeler qu'aux termes de l'article 1^{er} alinéa 2 de la loi du 21 juin 1999, la requête introductive d'instance doit comprendre, notamment, l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, l'objet de la demande, et le relevé des pièces dont le requérant entend se servir.

Quant au moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement tiré de l'absence d'objet de la requête, le tribunal est amené à constater que le demandeur a joint à la requête introductive d'instance la décision entreprise de sorte que le moyen afférent est à écarter pour ne pas être fondé.

Quant au moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement tiré de l'absence de d'indication de la nature du recours, force est au tribunal de constater que s'il ressort de la requête introductive d'instance que cette dernière ne spécifie pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision déférée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité tiré de l'absence de d'indication de la nature du recours est à écarter pour ne pas être fondé.

Quant au moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement tiré de l'absence d'indication de moyens dans la requête introductive d'instance, il ressort de la requête introductive d'instance que le demandeur présente des moyens à l'appui de son recours, par ailleurs étayés lors de l'audience des plaidoiries, en ce qu'il prétend que des frais d'obtention, y compris ceux relatifs à un bureau de travail installé à domicile, telles qu'il les aurait déclarées pour les années d'imposition antérieures auraient été acceptés par le bureau d'imposition de sorte qu'il en conclut que le bureau d'imposition aurait dû accepter ces frais également pour l'année litigieuse d'imposition 2006. Il donne également à considérer que les dépenses spéciales et les charges extraordinaires qu'il aurait déclarées auraient dû également être acceptées par le bureau d'imposition pour les motifs qu'il développe dans son recours.

Au vu des développements qui précèdent, il s'ensuit que la requête introductive d'instance indique à suffisance de droit l'objet de la demande, les faits, ainsi que les moyens à l'appui du recours, indépendamment du caractère justifié ou pertinent de ces moyens. A cela s'ajoute que le délégué du gouvernement a pris position dans le cadre de son mémoire en réponse par rapport à la requête introductive d'instance, de sorte qu'il n'a pas pu se méprendre sur l'objet du recours introduit et sur les moyens développés.

Quant au moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement tiré de l'absence de production d'un relevé des pièces, il est constant en l'espèce que le demandeur n'ayant versé aucune pièce à l'appui de son recours, il ne saurait lui être reproché d'avoir omis de joindre à la requête un relevé de pièces.

Le moyen soulevé par le délégué du gouvernement et mettant en cause la recevabilité du recours au regard de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 est dès lors à écarter dans son ensemble pour ne pas être fondé.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans le délai prévu par la loi, est dès lors recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur fait tout d'abord valoir que les frais d'obtention relatifs à l'existence d'un bureau de travail à domicile et aux frais y afférents (à savoir, les frais courants de la maison, les frais d'ordinateurs et autres software et hardware) actuellement litigieux auraient été acceptés par le bureau d'imposition dans le passé et devraient, dès lors, également être acceptés pour l'année d'imposition litigieuse de 2006. Il donne à considérer qu'en raison de l'exercice de ses activités de ..., de ... à caractère mixte et de ... quant à des questions de ... et de ... au sein de la ... dans laquelle il était employé (« ... »), l'utilisation d'un bureau de travail à domicile s'avérerait indispensable. Il reconnaît que la problématique des frais d'obtention est liée à la question des dépenses à caractère mixte lesquelles nécessitent qu'une distinction puisse être faite entre la portion professionnelle et la portion privative de ces dépenses. En l'espèce, il indique que la distinction étant difficile à établir, l'administration des contributions aurait refusé les dépenses. Or il affirme que bureau de travail à domicile ne serait pratiquement pas utilisé à des fins autres que professionnelles étant donné qu'il aurait besoin d'un endroit de travail calme et à l'abri des discrétions pour l'exercice des activités citées plus en avant.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité des frais à hauteur de ... euros que le demandeur entend faire valoir au titre de l'entretien d'un bureau de travail à domicile (comprenant, d'une part, les frais courants de la maison à hauteur de ... euros et, d'autre part, des déductions pour amortissement ayant trait à deux ordinateurs acquis en 2004, à hauteur de ... euros) en invoquant l'exception de l'autorité de la chose jugée dès lors que le tribunal aurait été amené à trancher cette question dans un jugement du 22 février 2010 portant le numéro de rôle 25655. En effet, il se serait agi pour le tribunal dans cette décision de toiser la question de la demande de reconnaissance fiscale d'un bureau de travail à domicile. Même si ledit jugement ayant acquis l'autorité de la chose jugée se serait prononcé sur la déductibilité des dépenses concernées relatives à une année d'imposition différente de celle déférée dans le cadre du présent recours, il n'en demeurerait pas moins que le tribunal ayant rejeté la demande de déductibilité des dépenses relatives au bureau en question sur base des mêmes éléments de fait et affirmations, à savoir qu'un tel bureau de travail serait indispensable au demandeur à domicile étant donné que son employeur ne lui mettrait pas un endroit approprié à disposition, cette question aurait été définitivement tranchée.

Il échet de rappeler que l'autorité de la chose jugée présuppose l'identité des parties, l'identité d'objet et de cause¹ et s'attache tant au dispositif d'un jugement qu'aux constatations de fait qui en sont le support nécessaire².

Il y a lieu de constater comme le relève à juste titre le délégué du gouvernement que le jugement précité du 22 février 2010 portant le numéro de rôle 25655 a rejeté la

¹ trib. adm. 16 décembre 1998, n° 10824 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure contentieuse, n° 722 et les autres références y citées

² trib. adm. 30 juin 2008, n° 23537 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure contentieuse, n° 724 et autre référence y citée

demande introduite par le demandeur à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2005 tendant à accepter au titre de frais d'obtention les frais relatifs à l'entretien de son bureau de travail à domicile qui se chiffraient suivant sa déclaration d'impôt au montant de ... euros au motif que : *« Le demandeur ayant déclaré notamment à l'audience des plaidoiries que le cabinet de travail dont il a fait état serait utilisé de façon quasi exclusive à des fins professionnelles, il lui appartient, au regard des contestations de la partie étatique, de prouver la réalité de cette affirmation, et plus particulièrement il lui appartient d'établir la cause professionnelle (« berufliche Veranlassung ») des frais dont il fait état et les proportions respectives de l'utilisation professionnelle et privée du bureau, en l'occurrence que ces frais sont occasionnés quasi exclusivement pour des besoins professionnels.*

Le tribunal constate que le demandeur est employé d'une ... de ... du Luxembourg. Sauf preuve contraire à fournir par l'intéressé, il y a a priori lieu d'admettre qu'il n'est pas dans l'habitude de cette catégorie d'employeurs de ne pas mettre à la disposition de leurs salariés des endroits appropriés pour pouvoir exercer toutes leurs tâches. La preuve de la réalité de l'utilisation quasi exclusive du bureau litigieux à des fins professionnelles ne se dégage dès lors pas de façon évidente de la seule activité exercée par le demandeur.

Dans la mesure où en vertu des principes dégagés ci-dessus, la charge de la preuve des faits réduisant l'obligation fiscale incombe au demandeur, et face aux contestations du directeur et du délégué du gouvernement qui mettent notamment en cause que l'utilisation du cabinet de travail déclaré par le demandeur serve exclusivement ou de manière prépondérante à acquérir, assurer et conserver des revenus au sens de l'article 105 LIR précité, et à défaut d'autres preuves fournies de manière à justifier que les frais dont il fait état sont exposés dans l'intérêt exclusif ou quasi exclusif de son activité professionnelle, le tribunal est amené à retenir que le demandeur est resté en défaut de lui soumettre des éléments suffisants pour mettre en cause la décision directoriale, la seule affirmation, non autrement étayée ou expliquée, que l'utilisation d'un cabinet de travail serait indispensable, au regard des contestations de la partie étatique, étant insuffisante à cet égard. »

Il est constant en l'espèce que si certes les moyens et arguments développés par le demandeur en vue de soutenir que les frais afférents à l'entretien d'un bureau de travail à domicile à hauteur de ... euros (se rapportant, d'une part, à une quote-part des frais courants de la maison et des frais d'installation, dont notamment deux ordinateurs, et, d'autre part, à des cotisations et divers frais relatifs à des journaux, des livres et du matériel de bureau) devraient être déduits de ses revenus au titre de frais d'obtention, sont identiques à ceux avancés dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu au jugement précité, à savoir que l'utilisation d'un bureau de travail à domicile lui serait indispensable, lequel serait quasi exclusivement utilisé à des fins professionnelles, il n'en demeure pas moins que s'agissant dans le cadre du présent recours de dépenses relatives à une année d'imposition différente de celle visée par le jugement précité, ces moyens et arguments ne sauraient avoir acquis autorité de chose jugée comme le soutient le délégué du gouvernement.

S'y ajoute que le tribunal est amené à constater que le demandeur reste en défaut de soumettre au tribunal des éléments suffisants pour rapporter la preuve que son bureau de travail à domicile lui serve exclusivement ou de manière prépondérante à acquérir, assurer et conserver des revenus au sens de l'article 105 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR) lequel dispose que : « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (...)* », de sorte à arriver à la même conclusion que celle retenue par le tribunal dans le jugement précité du 22 février 2010 portant le numéro de rôle 25655 à savoir que la seule affirmation, non autrement étayée ou expliquée, que l'utilisation d'un bureau de travail lui serait indispensable, au regard des contestations de la partie étatique, n'est pas suffisante pour mettre en cause la décision directoriale.

Il s'ensuit que le moyen tenant à la déductibilité des frais afférents à l'entretien d'un bureau de travail à domicile au titre de frais d'obtention laisse d'être fondé.

Le demandeur fait encore valoir à l'appui de son recours qu'il entendrait encore déduire de ses revenus, d'une part, au titre de dépenses spéciales un montant de ... euros correspondant à un prêt auprès de « ... » contracté par sa fille, ... et, d'autre part, un montant de ... (soit la différence entre le montant de ... euros déclaré et celui de ... euros retenu par le directeur) au titre de charges extraordinaires.

Le délégué du gouvernement estime que la décision du directeur rejetant les dépenses spéciales et charges extraordinaires sus-visée est à confirmer.

Il échet de constater que le demandeur expose de manière vague et imprécise la situation de fait sous-tendant sa demande tendant à voir reconnaître la déductibilité de ses revenus des dépenses spéciales et charges extraordinaires susvisées en se bornant tout simplement à renvoyer le tribunal aux pièces versées dans le cadre de la procédure non contentieuse (« *Hinreichende Nachweise hierzu liegen der Steuerverwaltung bereits vor* » tant sous le point « 2) *zu den Sonderausgaben* » que sous le point « 4) *zu den außerordentlichen Belastungen* »).

Or, il ne suffit pas de contester la conclusion d'une décision donnée, en renvoyant en substance le juge administratif au contenu du dossier administratif, mais il appartient au demandeur d'établir que la décision critiquée est non fondée ou illégale pour l'un des motifs énumérés à l'article 2 alinéa 1^{er} de la loi précitée du 7 novembre 1996 tant en ce qui concerne sa conclusion que sa motivation³.

Force est de constater que le demandeur étant resté en défaut de rapporter la matérialité des dépenses spéciales et charges extraordinaires qu'il entend déduire de ses revenus pour l'année d'imposition 2006, la seule affirmation, non autrement étayée ou expliquée, que la déduction desdits montants devrait s'opérer n'est pas suffisante pour

³ trib. adm. 24 mars 2010, n° 26679 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure contentieuse, n° 370

mettre en cause la décision directoriale, au regard des contestations de la partie étatique de sorte que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Au regard des développements qui précèdent, le recours en réformation doit être rejeté comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge

et lu à l'audience publique du 21 mai 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 22 mai 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif